



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.720417/2015-44
Recurso Embargos
Acórdão nº 3302-014.073 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Embargante BAYONNE COSMETICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NO ACÓRDÃO. ACOLHIMENTO. COM EFEITOS INFRINGENTES.

Restando comprovada a omissão no acórdão, na forma suscitada pela embargante, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração para suprir as omissões apontadas, com efeitos infringentes.

MULTA QUALIFICADA. DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

Restando comprovadas as hipóteses normativas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, faz-se aplicável a multa qualificada imposta sob tais fundamentos.

A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar a omissão apontada, com efeitos infringentes, apenas para reduzir de ofício o percentual da multa qualificada lançada de 150% para 100%, com base nas alterações promovidas pela Lei nº 14.689/2023. Vencida a Conselheira Mariel Orsi Gameiro, que votou pelo afastamento da multa qualificada e aplicação da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose dos Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte (fls6936/), em face do Acórdão de Embargos nº 3302-011.912 (2353/2380), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, em sessão plenária de 23/09/2021.

Para melhor compreensão do que está sendo discutidos nesses autos, por bem descrever os fatos, transcrevo abaixo o relatório do Despacho de Admissibilidade:

DAS ALEGAÇÕES E DO CABIMENTO

A embargante reitera que o acórdão padece de omissão quanto a erro in procedendo, em razão de que o colegiado teria concordado que a infração de lançamento por interdependência (período de abril a dezembro de 2010) não ensejava multa qualificada, contudo não a reduziram por entender que o lançamento havia sido efetuado com multa de 75%. Explica conforme os excertos abaixo:

“Analisando o lançamento especialmente quanto ao período de abril a dezembro de 2010, denota-se que não fora atribuída a Contribuinte nenhuma das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73, sendo que no acórdão exarado pelo CARE, em que pese tenha ficado reconhecido isso, não se atentou para o fato de que a multa aplicada de maneira indevida pela Autoridade Fiscal foi a qualificada.

Tanto é assim que o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso Voluntário veio a se manifestar que a multa estava correta, visto que aplicada no percentual de 75% (multa de ofício). Acontece que, ao contrário da premissa adotada, a multa aplicada foi de 150%, configurando o ERRO.

Por essa razão, fica evidente que a aplicação da multa qualificada, conforme delimitado pelo Auto de Infração, **se mostra plenamente indevida**, posto que os fatos apurados no seio deste processo administrativo fiscal não se enquadram em quaisquer das hipóteses legais para tal incidência e ainda, por mais que se pareça absurdo, a Contribuinte já teve reconhecida a aplicação da multa de ofício (75%) porém, ante ao ERRO, a multa que se mantém é a qualificada.

Assim sendo, a partir do momento que foi reconhecida que a multa correta era de 75%, porém na parte dispositiva o acórdão veio a manter a decisão recorrida por entender que tinha sido aplicada multa de 75%, quando a multa aplicada foi de 150%, a Autoridade Julgadora deixou de observar as disposições formais do julgado, fazendo com que os próximos Julgadores (suscitados pelos Recursos apresentados) viessem a analisar a questão sobre uma premissa completamente errada.

Posto isso, é evidente a omissão apontada no r. acórdão, visto que nas razões utilizadas no acórdão originário, não ficou evidenciada qualquer situação para majoração da multa qualificada. Dessa forma, requer seja corrigida a inexactidão verificada, bem como seja determinada, de maneira expressa, a reforma do acórdão proferido pela DRJ para o fim de que **a multa a ser aplicada sobre os valores lançados relativos ao período de abril a dezembro de 2010 seja de 75%.**”

Para dirimir, de vez, as alegações, passo a analisar os lançamentos e todas as decisões de mérito. O Auto de Infração (e-fls. 6011/6013/6014/6018) possuiu três infrações, nos seguintes períodos e com as seguintes multas:

- Infração 0001 - PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO: período de abril/2010 a dezembro/2010 com multa de 150%;
- Infração 0002 - PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA DO IPI: período de abril/2010 a dezembro/2010, com multa de 75%;
- Infração 0003 - PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - UTILIZAÇÃO DE "MEIA NOTA": período de janeiro/2010 a março/2010, com multa de 150%.

Assim, o primeiro ponto que deve ser destacado é que houve lançamento de ofício com multa qualificada de 150% no período de abril a dezembro de 2010.

Por sua vez, o acórdão da DRJ considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado. Ao analisar o mérito da infração 0001, o acórdão assim apreciou:

2) Falta de lançamento de imposto por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produto(s) tributado(s), com imposto lançado a menor, por não observar o valor tributável mínimo – abril/2010 a dezembro/2010:

[...]

Assim, no período considerado na autuação ora em debate, o impugnante passou a lançar mão de pessoa jurídica diversa, interdependente, nos termos da legislação do IPI, para efetuar a distribuição de seus produtos no mercado atacadista: a Langon Cosméticos Ltda., inscrita no Cadastro de Pessoas Jurídicas sob o nº 01.515.050/0001-74. Esclareça-se que a Langon Cosméticos Ltda. efetuou operações de venda por atacado dos produtos recebidos da Bayonne Cosméticos Ltda., não sendo equiparada a industrial, por conseguinte, não houve destaque do IPI nas notas fiscais de sua emissão.

Em síntese, a Bayonne Cosméticos Ltda. emitia notas fiscais de saída de seus produtos com destino a Langon Cosméticos Ltda., com incidência do Imposto sobre produtos Industrializados, e a Langon da sua parte, emitia novas notas fiscais de saída dos produtos da marca Racco, sem incidência do IPI, com destinos aos estabelecimentos comerciais atacadistas que anteriormente recebiam os produtos diretamente da Bayonne Cosméticos Ltda.

A decisão de o estabelecimento do impugnante não efetuar vendas no atacado, sendo elas direcionadas para efetivação pelo estabelecimento comercial interdependente, evidencia uma estratégia decisória fixada pela política empresarial do grupo econômico como um todo, extrapolando a autonomia/independência negocial particular (qual seja, deter total liberdade na decisão de vender/adquirir todos os produtos) de cada dos estabelecimentos integrantes desse grupo.

[...]

DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA.

Multa de Ofício e Qualificada

A Autoridade Fiscal não logrou comprovar a sua tese de que a Bayonne teria cometido sonegação. Desta forma, considerando a improcedência do lançamento, não é cabível a aplicação nem da multa de ofício, tampouco da multa na modalidade qualificada.

Jamais poderá o Fisco, sem fazer a prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta, impor sanções qualificadas. Até mesmo porque o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 112, dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado.

Em momento algum a Impugnante omitiu ou ocultou informações do Fisco a respeito das operações de vendas promovidas para a LANGON, tampouco sobre o volume de mercadorias vendidas para a mesma, tendo apresentado regularmente DCTF, DIPJ e demais informações.

A elisão, se ocorreu, coíbe-se com a glosa e a aplicação da penalidade de ofício, mas não se justifica para o período compreendido entre abril e dezembro de 2010 a aplicação da penalidade qualificada, na forma operada pela Autoridade Fiscal, utilizando-se de assertivas subjetivas e não comprovadas.

Discordo, era obrigação do contribuinte adotar o valor tributário mínimo estipulado no caput do artigo 195 do RPI/2010 quando passou a adotar o modelo de vendas concentradas de mercadorias para uma só estabelecimento comercial distribuidor interdependente. A legislação é clara a este respeito, não deixando dúvidas : *O valor tributável não poderá ser inferior: ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.*

Como já dito anteriormente, esta determinação visa garantir que o IPI incida sobre uma base de cálculo cuja dimensão econômica resguarde o valor do mercado, evitando artificialismo na fixação dessa base de cálculo, facilmente operável entre os estabelecimentos supramencionados (estabelecimento comercial da própria empresa ou estabelecimento comercial interdependente) e a fim de afastar a possibilidade da formação da base de cálculo do imposto por valores que discrepem, consideravelmente, do valor de mercado e do valor da operação.

Não há como negar que a conveniente decisão empresarial de o estabelecimento do impugnante não efetuar venda a outros revendedores, mas tão somente a estabelecimento comercial atacadista interdependente, perpassa claramente por uma circunstância criada com o objetivo, mesmo que não só, de evasão ao pagamento do IPI.

Em síntese, o que fez a empresa Bayonne Cosméticos Ltda. foi emitir notas fiscais de saída de seus produtos da marca Racco com destino a Langon Cosméticos Ltda., com valores de mercadorias muito abaixo do mercado, com incidência do Imposto sobre produtos Industrializados (em valores muito baixos). A Langon da sua parte, emitia novas notas fiscais de saída dos produtos da marca Racco, com os valores reais de mercado, mas sem incidência do IPI, com destinos aos estabelecimentos comerciais atacadistas que anteriormente recebiam os produtos diretamente da Bayonne Cosméticos Ltda.

Entendo ser o caso da conduta fraudulenta/sonegação capitulada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, cuja transcrição segue abaixo :

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art.73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72 (grifei).

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, pela procedência do lançamento.”

Constata-se que o Acórdão da DRJ manteve a multa qualificada de 150% para o período de abril a dezembro de 2010, em relação à infração 0001, ou seja, apuração do valor tributável mínimo, em razão da estrutura comercial montada e descrita no voto.

Por seu turno, o Acórdão de Recurso Voluntário negou provimento ao recurso voluntário, apreciando no item 3.4, a matéria relativa ao valor tributável mínimo:

“3.4. Arbitramento valor tributável mínimo

A Recorrente afirma que o critério utilizado pela autoridade fiscal, ao promover o arbitramento, com relação aos meses de abril a dezembro de 2010, não encontra fundamento em qualquer dispositivo legal. Afirma, mais uma vez, pelo vício de fundamentação pela aplicação do RIPI/2010 e pela aplicação da Solução de Consulta nº 08, da COSIT, de 13 de junho de 2012.

[...]

Antes de tudo o mais, é importante compreender alguns fatos, contidos no Termo de Descrição dos Fatos, fls. 6089 e seguintes, que demonstra **a relação de interdependência entre a Recorrente e a Langon**, sendo que o primeiro fato é o volume de operações entre as empresas:

[...]

O Termo de Descrição dos Fatos, no item 3.2., também demonstra a relação de interdependência entre a Recorrente e a Langon a partir do quadro societário, fls. 6037 e seguintes, com a mesma sócia-administradora na empresa Recorrente e na Langon

[...]

A fiscalização colacionou um quadro referente aos valores de saída da Langon Cosméticos Ltda em comparação com os valores de saída da Bayonne Cosméticos Ltda, fls. 6092:

[...]

Com o comparativo entre as duas saídas, observasse claramente o intuito de simulação da Recorrente, não havendo que se aceitar a argumentação por ela apresentada em Recurso Voluntário, pois não há fé na documentação apresentada pela Bayonne, podendo sim a autoridade fiscal com fundamento nos artigos 195, inciso I, 196 e 197, do Decreto nº 7.212, de 2010 (artigo 136, inciso I, e 134, do Decreto nº 4.544, de 2002), arbitrar o lançamento como assim realizou, pois está fundamentada na legislação do IPI e foi comprovada a relação de interdependência entre a Recorrente e a Langon. (grifos não originais)

A discrepância entre o valor unitário de saída da Bayonne e o preço unitário de saída da Langon praticamente sua única distribuidora e localizada na mesma praça, cidade de Curitiba tem como consequência o arbitramento do valor da mercadoria, que, no caso, pode ser individualizada a partir da média ponderada

dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento que mantém a relação de interdependência, no caso, a Langon.

O propósito do legislador é garantir que o IPI viesse a incidir sobre uma base de cálculo cuja dimensão econômica resguardasse o valor do mercado, evitando artificialismo na fixação dessa base de cálculo. Ainda que se compute os tributos federais IPI que deveriam ser adicionados ao preço de venda, a discrepância continua, pois a diferença é entre uma faixa de 250% a 600%.

[...]

No caso em análise, é certo que, dentro da livre iniciativa, vige o princípio da autonomia da vontade, sendo livre à Recorrente transferir a quase totalidade de seus produtos a uma única comercial atacadista **motivo aparente**, o que causa espanto é a diferença entre o preço de saída do estabelecimento da Bayonne e o preço de saída do estabelecimento da Langon. Apenas para exemplificar, o preço unitário da Deocolônia GI é de R\$ 13,16 na Bayonne e de R\$ 57,13 na Langon.

É claro que pode ter havido algum propósito negocial para a prática de mercado adotada pela Recorrente e que ela não esclareceu em sua defesa, contudo, a evasão de IPI fica evidente motivo real, já que a Langon não foi equiparada a industrial, logo, não houve incidência de IPI na saída dos produtos pela Langon.

Como se trata de produtos da marca Racco, eles podem ser individualizados.

Diferentemente do que afirma a Recorrente de que se houvesse a tributação haveria confisco, o Direito Tributário, além da função de arrecadação, também, possui uma função regulatória, que visa justamente preservar a livre concorrência e coibir os abusos.

Há uma ordem econômica, dentro da Constituição Federal, que consagra um regime de mercado organizado³:

[...]

Ao efetuar o referido artificialismo na base de cálculo do IPI, empresas que atuam no mesmo segmento de mercado ficam extremamente prejudicadas, pois estão submetidas a diferentes cargas fiscais, deturpando a própria livre iniciativa, sendo que o Estado deve coibir os abusos, que podem ser cometidos por meio de uma evasão fiscal. (grifos não originais)

[...]

No caso em análise, a Recorrente enviou seus produtos quase que, exclusivamente, a Langon, totalizando um percentual de **99,78%** das vendas de mercadorias de abril a dezembro de 2010, o que por si só já justifica a apuração do valor tributável mínimo VTM a partir da saída de sua distribuidora quase que exclusiva. O preço será do estabelecimento atacadista, apurado no mês anterior ao de saída do estabelecimento remetente e aplicado às saídas deste estabelecimento (remetente), conforme preceitua o artigo 195, inciso I, do Decreto nº 7.212, de 2010 RIPI.

Apenas para deixar ainda mais claro, como ficou configurada a relação de interdependência e, no caso em análise, a Recorrente possui praticamente um único mercado atacadista na mesma praça, que é a Langon, a partir do preço de saída desta deve ser considerado o valor tributável mínimo. O valor não deve ser o da Recorrente, como ela quis argumentar em seu recurso voluntário, mas o da comercial atacadista, a Langon, pois é este o preço de mercado, representando o valor real e não o valor artificial, que foi remetido o produto. Dessa forma, aplicasse o artigo 195, inciso I, do RIPI/2010. O fato de o preço ser de varejo e não do atacado como ela quis argumentar no recurso voluntário não procede, **pois a diferença é tamanha que fica comprovado o artificialismo do preço de saída da Bayonne. Por fim, quanto aos descontos fornecidos pela Langon, a Recorrente apenas argumentou, mas não provou.**” (grifos não originais)

Constata-se que o voto deixou evidente o entendimento de que houve simulação e artificialismo por parte da recorrente nas operações com a interdependente, não havendo que se falar em omissão quanto à caracterização da multa qualificada no período de abril a dezembro/2010.

Já no tópico “3.6 Da multa agravada”, o Acórdão de Recurso Voluntário apreciou a qualificação apenas no período de janeiro a março de 2010, mantendo a qualificação. Já no período de abril a dezembro de 2010, se limitou a informar que a multa pelo lançamento de ofício teria sido de 75% e aqui está o erro material do acórdão, pois neste período houve lançamento de infrações com multa qualificada de 75% e 150%, conforme excerto abaixo:

“A Recorrente argumenta no sentido de que a fiscalização não teve êxito em comprovar a tese de sonegação fiscal, por conseguinte, não cabe a multa de ofício, tampouco a multa agravada. Afirma que em, nenhum momento, omitiu qualquer tipo de informação à fiscalização em relação às operações de venda à Langon, tanto que foi comprovada a interdependência. Cita precedentes.

Sem razão a Recorrente. Conforme demonstrado no item 3.2., houve prova cabal do subfaturamento e da utilização de “meia nota”, ensejando autoria e materialidade na prática de sonegação fiscal.

Há no período de janeiro a março de 2010 comprovação da prática de sonegação fiscal, que assim é tipificada pela lei.

[...]

Já no período de abril a dezembro de 2010 foi aplicada a multa por lançamento de ofício no percentual de 75%.”

E no tópico que analisou o valor tributável mínimo restou evidente que o colegiado considerou que o planejamento teve o intuito de simulação e artificialismo. Contudo, para que não haja qualquer dúvida acerca do entendimento do colegiado quanto à multa qualificada no período de abril a dezembro de 2010, admito os embargos para que o colegiado manifeste sua posição quanto a esta multa arguida no item “8. Da inaplicabilidade da multa qualificada” do recurso voluntário, especificamente em relação ao período de abril a dezembro de 2010.

CONCLUSÃO

Com base nas razões acima expostas, admito os embargos de declaração para sanar a omissão quanto à apreciação da multa qualificada lançada no período de abril a dezembro de 2010. Encaminhe-se ao Conselheiro Raphael Madeira Abad para inclusão em pauta de julgamento.

Tendo em vista o despacho de admissibilidade e considerando que o Conselheiro Raphael Madeira Abad, relator originário destes autos, não mais integra a 2ªTO/3ªCâmara/3ªSeção, os autos foram a mim distribuídos.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

Ultrapassada a admissibilidade dos Embargos de Declaração pelo despacho de fls. 6.945/6.951, adentro na omissão apontada pela embargante que deve ser conhecida por este colegiado.

A controvérsia a ser dirimida nos presentes autos, não enfrentada no Acórdão embargado, refere-se à análise da multa qualificada lançada no período de abril a dezembro de 2010, contida no item 8 do Recurso Voluntário.

Sobre a multa qualificada, defende a embargante em seu recurso, que *“por mais que se tenha deixado de aplicar as supostas disposições quanto ao “valor tributável mínimo” estabelecido pela legislação fiscal por se tratar de estabelecimento “interdependente”, não há como se falar em “fraude” ou “dolo” no presente caso.*

Afirma que *“em momento algum a Impugnante omitiu ou ocultou informações do Fisco ou dos demais órgãos públicos a respeito das operações de venda promovidas para a LAGON, tampouco sobre o volume de mercadorias vendidas para a mesma, tendo apresentado regularmente DCTF, DIPJ e demais informações necessárias.*

Antes de tudo, é importante compreender alguns fatos contidos no Termo de Descrição dos Fatos, parte integrante do auto de infração de fls. 6020 e seguintes. Vejamos.

De acordo com o Termo de Descrição dos Fatos e Encerramento Parcial da Ação Fiscal de fls. 6020/6144, a ação fiscal foi instaurada para a verificação dos fatos narrados na Carta-Denúncia, S/N, S/D, Memo nº 022/2010-DCS/GAB/DG, de 29/01/2010, enviada por meio do Ofício nº 0951/2011-SR/DPF/PR, do Departamento da Polícia Federal (fls.6027/6031).

Consta do referido termo, que no período de abril de 2010 a dezembro de 2010, a autuada em suas vendas não obedeceu as regras estabelecidas no art.195, I, do RIPI de 2010, nas saídas de produtos para a distribuidora - a Langon Cosméticos Ltda., em razão da interdependência existente entre o estabelecimento industrial (no caso, a autuada) e sua distribuidora no mercado atacadista (no caso a Langon Cosméticos Ltda).

A autoridade fiscal, no item 3.2., demonstra a relação de interdependência entre a empresa ora embargante e a Langon a partir do quadro societário, com a mesma sócia-administradora na empresa recorrente e na Langon, fato este que não foi contestado pela autuada. Segundo a fiscalização *“ambas as pessoas jurídicas ser concentrada na pessoa da TATHYA CAROLINE RAUEN GAFFKE FREITAS, vide que exercia o cargo de sócio administrador concomitantemente nas duas empresas, havia enquadramento em outra hipótese que tipifica a relação de interdependência entre industrial e distribuidora no mercado atacadista”.*

Ressalta a autoridade fiscal *“que a fiscalizada era, à época dos fatos sob fiscalização, interdependente da Langon Cosméticos Ltda., a qual adquiriu, de maio a dezembro de 2010, R\$ 41.231.090,11 (Quarenta e um milhões, duzentos e trinta e um mil e noventa reais, e onze centavos) em produtos da marca RACCO, isto é, 99,78% (noventa e nove e setenta e oito centésimos por cento) das mercadorias que deram saída do estabelecimento industrial da Bayonne Cosméticos Ltda. no período”.*

Esclareceu como ocorria a tributação na Langon, fls. 6090:

Esclareça-se que a Langon Cosméticos Ltda. efetuou operações de venda por atacado dos produtos recebidos da Bayonne Cosméticos Ltda., não sendo equiparada a industrial, por conseguinte, não houve destaque do IPI nas notas fiscais de sua emissão.

Logo, a Langon Cosméticos Ltda. funcionava como verdadeiro anteparo à tributação do IPI que haveria de incidir sobre os já subfaturados produtos industrializados pela fiscalizada.

Assim, a fiscalizada organizou suas operações de modo que as vendas com destaque do IPI foram efetuadas para firma interdependente não equiparada a industrial. O valor

tributável utilizado para cálculo do imposto é significativamente inferior aos preços praticados pela firma interdependente nas saídas para terceiros, ocorridas por meio de notas fiscais sem destaque do IPI.

Em síntese, a Bayonne Cosméticos Ltda. emitia notas fiscais de saída de seus produtos com destino a Langon Cosméticos Ltda., com incidência do Imposto sobre produtos Industrializados, e a Langon da sua parte, emitia novas notas fiscais de saída dos produtos da marca Racco, sem incidência do IPI, com destinos aos estabelecimentos comerciais atacadistas que anteriormente recebiam os produtos diretamente da Bayonne Cosméticos Ltda.

Ainda, ao tratar da qualificação da multa, no tópico “3.3.4. Da multa qualificada” à fl. 6141, tece as seguintes conclusões:

No caso em questão, o intuito de sonegar ficou comprovado pelas seguintes evidências:

- a) houve deliberada intenção em ocultar da administração tributária, o verdadeiro valor tributável das operações que resultaram na saída de produto industrializado para venda, consignando-se, nas notas fiscais de venda e nos respectivos livros fiscais, valores notoriamente inferiores aos efetivamente praticados, conforme provas obtidas pela fiscalização;
- b) houve recebimento de valores sonegados à tributação por meio de terceiro, a ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE PROMOTORES DE VENDA DE COSMETICOS – APROVE;
- c) uso de terceiro interposto como anteparo à tributação do IPI, no caso a interdependente Langon Cosméticos Ltda.
- d) ficou configurado um “modus operandi”, o qual se manteve constante e uniforme no tempo, ao emitir notas fiscais em desacordo com o valor real da operação de saída de mercadorias do estabelecimento industrial da autuada, sempre com valores menores, o que afasta a possibilidade de ocorrência de erro de fato.

O procedimento levado a cabo pelo contribuinte revela o intuito doloso em registrar, nas notas de saída e nos livros fiscais, valores muito menores que os efetivamente praticados, e que foram sonegadas à fiscalização, cujo resultado foi a modificação das características do fato gerador e, por consequência, do tributo devido.

Ainda, colacionou um quadro referente a novembro de 2010 que mostra uma diferença de quase 500% entre o valor praticado pela Bayonne e o valor praticado pela Langon, fls. 6092:

Código da Mercadoria	Descrição complementar	Mês da Emissão	Valor Langon	Valor Bayonne	Langon/Bayonne
0335	DEO COLONIA GI - 50ML	11/2010	R\$ 57,13	R\$ 13,16	434%
0368	DEO COLONIA EMOCOS MASculino - 50ML	11/2010	R\$ 18,32	R\$ 7,94	231%
0377	DEO COLONIA EMOCOS - 100ML	11/2010	R\$ 28,37	R\$ 6,08	467%
0390	DEO COLONIA LEANDRO PIROLO - 100ML	11/2010	R\$ 26,13	R\$ 4,29	609%
0425	DEO COLONIA ETYANE - 50ML	11/2010	R\$ 28,01	R\$ 8,40	333%
1006	SABONETE INTIMOS - 210ML	11/2010	R\$ 13,53	R\$ 2,57	526%
1015	DES. JATO SECO E Acao PROLONG. INTIMOS -100ML	11/2010	R\$ 10,27	R\$ 3,61	284%
1024	SABONETE INTIMOS	11/2010	R\$ 3,47	R\$ 1,37	253%
1026	VIAGEM - 60ML SABONETE INTIMOS MORANGO - 210ML	11/2010	R\$ 14,50	R\$ 2,70	537%

Diante desse contexto, enquadrou a recorrente a conduta de sonegação fiscal (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), pela prática intencional de atos tendentes a modificar as características

do fato gerador, circunstancia que atraiu a qualificação da multa de ofício, nos termos que dispõem os artigos 559, 560, 561, do RIPI/2010.

Circunstâncias Qualificativas

Art. 559. São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio (Lei nº 4.502, de 1964, art. 68, § 2º, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 18a).

Reincidência Específica

Art. 560. Caracteriza reincidência específica a prática de nova infração de um mesmo dispositivo, ou de disposição idêntica, da legislação do imposto, ou de normas contidas num mesmo Capítulo deste Regulamento, por uma mesma pessoa ou pelo sucessor referido no art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966, dentro de cinco anos da data em que houver passado em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior (Lei nº 4.502, de 1964, art. 70).

Sonegação

Art. 561. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (Lei nº 4.502, de 1964, art. 71):

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais (Lei nº 4.502, de 1964, art. 71, inciso I); e

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 71, inciso II).

A diferença entre o valor unitário de saída da Bayonne e o preço unitário de saída da Langon praticamente sua única distribuidora e localizada na mesma praça, cidade de Curitiba teve como consequência o arbitramento do valor da mercadoria, que, no caso, pode ser individualizada a partir da média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento que mantém a relação de interdependência, no caso, a Langon.

Assim, além dos fatos narrados acima, foi apurado falta de lançamento do imposto por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados (Infração 0003), com imposto lançado a menor, mediante emissão de notas fiscais com valores diferentes do efetivamente praticado (utilização de “meia nota”).

Dessa forma, identificada a ocorrência de sonegação fiscal pela prática intencional de atos tendentes a ocultar das autoridades fiscais a ocorrência de fato gerador de tributo, conforme estabelecido no art. 71, da Lei nº 4.502, de 1964, aplicou-se multa qualificada de 150% capitulada no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Por sua vez a DRJ manteve a multa qualificada de 150%, em relação a infração 0001, por entender ser o caso da conduta fraudulenta/sonegação capitulada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, em razão da estrutura comercial montada com o objetivo, mesmo que não só, de evasão ao pagamento do IPI.

Em relação a conduta desenvolvida pela empresa ora embargante, o Acórdão embargado negou provimento ao Recurso Voluntário, apreciando o item 3.4, este colegiado entendeu que ficou constatado que houve simulação e artificialismo nas operações com a interdependente, e concluiu pela manutenção do que restou decidido na DRJ/Ribeirão Preto. No entanto, no “item 3.6. Da multa agrava” apreciou a qualificação apenas no período de janeiro a março de 2010, mantendo a qualificação.

Oportuno destacar, nesse ponto, que não houve entendimento pelo colegiado quanto à multa correta ser de 75%, mas tão somente lapso manifesto quanto à informação de que a multa qualificada lançada no período de abril a dezembro de 2010 fora de 75%, quando, de fato, fora de 150%, para a infração de inobservância de valor tributável mínimo.

Em relação às condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, a Lei nº 4502/64 as define nos seguintes termos:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (Grifo nosso)

Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco, com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.**

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. ¹ (grifou-se)

Cezar Roberto Bitencourt, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos iminentes ao dolo, dispõe:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos**: um **cognitivo**, que é o **conhecimento do fato** constitutivo da ação típica; e um **volitivo**, que é a **vontade de realizá-la.**

O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, que é a vontade, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a **consciência daquilo que se pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação,** quando

¹ 7 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

ela está sendo realizada. A previsão, isto é, a consciência, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

(...)

A **vontade**, por sua vez, deve abranger **a ação, o resultado e o nexo causal**. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente. (...) Para Welzel, a vontade e a espinha dorsal da ação final, considerando que a finalidade baseia-se na capacidade de vontade de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim.² (grifou-se)

Na sonegação, a conduta dolosa visa impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

Como observa Leandro Paulsen, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal.³ (Grifo nosso)

Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

Do conjunto probatório angariado no curso do procedimento fiscal, percebe-se que não se trata de uma situação isolada, a realização de sonegação fiscal (art. 561, do RPI/2010 e art. 71, I Lei nº 4502/64) em diversos atos praticados pela contribuinte, incluindo a ocorrência de subfaturamento praticado pelo sujeito passivo, com a finalidade de diminuir a incidência do IPI.

² BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

³ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

No presente caso a partir de abril de 2010, a fiscalizada mudou seu esquema operacional, deixando de vender diretamente às comerciais atacadistas, de modo que no modelo de vendas concentradas de mercadorias para uma só estabelecimento comercial distribuidor interdependente, era obrigação do contribuinte adotar o valor tributário mínimo estipulado no caput do artigo 195 do RIPI/2010, pois a legislação é clara a este respeito, não deixando dúvidas: O valor tributável não poderá ser inferior: ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência

Como evidenciado pela decisão recorrida: *“Não há como negar que a conveniente decisão empresarial de o estabelecimento do impugnante não efetuar venda a outros revendedores, mas tão somente a estabelecimento comercial atacadista interdependente, perpassa claramente por uma circunstância criada com o objetivo, mesmo que não só, de evasão ao pagamento do IPI”*.

Ressalta-se, que não se trata de uma situação isolada de omissão de receitas, de valor de pequena monta, não reincidente, que se poderia interpretar como mero erro material, ou seja, situada dentro do campo da inadimplência; trata-se de fatos que se enquadram de forma inequívoca na definição de sonegação e fraude fiscais, pois demonstram o desígnio deliberado, por parte da empresa recorrente, de impedir a ocorrência do fato gerador, assim como de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária de sua ocorrência, hipóteses suscetíveis à qualificação da multa de ofício.

O referido artifício doloso utilizado pela contribuinte para reduzir o montante de IPI nas vendas de produtos aos seus clientes, com a intermediação da empresa interdependente, não pode ser confundido com mero planejamento tributário, eis que realizado em desconformidade com a legislação tributária no que concerne ao valor tributável mínimo.

Nesse sentido, cito um precedente deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

VALOR TRIBUTÁRIO MÍNIMO. NÃO OBEDIÊNCIA. ALÍQUOTAS INCORRETAS. DIFERENÇA DE TRIBUTO. EXIGÍVEL.

Cabível a exigência da diferença de IPI em face da não observância pela contribuinte do critério do valor tributário mínimo nas vendas a empresas interdependentes e da incorreção das alíquotas nos produtos vendidos.

FRAUDE. MULTA DUPLICADA. CABIMENTO.

Caracteriza fraude a utilização pela contribuinte de vendas intermediárias a empresas atacadistas coligadas não contribuintes do imposto, sem um motivo justificado, por valores notoriamente inferiores aos de mercado, sem aplicação do critério do valor tributável mínimo e com incorreções de alíquotas e de classificações fiscais, reduzindo significativamente o montante do IPI devido nas vendas aos seus clientes. Corrobora com o artifício doloso, o fato de a contribuinte não ter transmitido os arquivos de sua Escrituração Fiscal Digital ao ambiente Sped Fiscal, sendo que os arquivos apresentados posteriormente, após várias intimações, não continham as informações prescritas.

Recurso de Ofício provido

Recurso Voluntário negado

(Acórdão nº 3402-006.713 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 10882.720217/2016-81, Rel. Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Sessão de 18 de junho de 2019).

Apesar da improcedência dos argumentos levantados pela recorrente, apreciando a legislação de regência, verifica-se a alteração das normas no decorrer do tempo existente entre a autuação e o presente julgamento, como se explica abaixo.

No tocante à multa qualificada de 150%, o art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação desse percentual aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada.

No entanto, com a alteração promovida pela Lei nº 14.689, publicada em 20 de setembro de 2023, estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Vejamos o dispositivo com a nova redação:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

(...)

~~§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [\(Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

(...)

VI – **100% (cem por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.** [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.** [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-B. (VETADO). [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#); [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

III – (VETADO). [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-D. (VETADO); [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

(grifou-se)

Ademais, a alteração do inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN⁴, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

O tema da retroatividade, disposto no inciso II do art. 106, do Código Tributário Nacional, foi tratado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Sobre o assunto observe-se o trecho do Parecer SEI nº 3950/2023/MF:

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE QUE JUSTIFIQUE QUALQUER GRAU DE SIGILO. ARTIGO 6º, INCISO I DA LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Consulta da Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009. Trata-se da [análise jurídica acerca da extensão dos efeitos da alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023](#), no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Eficácia da redução da multa.

O inciso VI, § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea ‘c’, do Código Tributário Nacional. A verificação de **reincidência** prevista no inciso VII, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, **dá-se apenas a partir dos novos parâmetros legais**, portanto, as multas anteriores a modificação legislativa devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Referências legais: Art. 106, II, c do Código Tributário Nacional. Art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Precedentes da PGFN: Parecer SEI nº 3407/2023/MF; Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2237/2006 e Parecer PGFN/CAT/CDA nº 1961/2008.

Portanto, o percentual de 150%, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio.

⁴ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração;

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, as multas anteriores a modificação legislativa devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual estabelece a multa em 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício

Além do mais, a imputação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99⁵ e, portanto, o julgador tem a prerrogativa da conhecê-las de ofício.

Nesse sentido, cito o precedente deste Conselho:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 10/07/2013

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. SÚMULA CARF Nº 126

A denúncia espontânea não alcança as penalidades inflingidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010.

INFORMAÇÃO INTEMPESTIVA. PERÍODO DE CONTINGÊNCIA.

A mera alegação de atraso na prestação de informação sobre veículo, operação ou carga foi motivado por impossibilidade de acesso ao sistema, desprovida de comprovação do fato, não configura condição suficiente para afastar a aplicação da multa.

RETIFICAÇÃO DE INFORMAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA.

As alterações ou retificações das informações já prestadas anteriormente pelos intervenientes não configuram prestação de informação fora do prazo, não sendo cabível, portanto, a aplicação da citada multa.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DE OFÍCIO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, ainda não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração. Constituindo **matéria de Ordem Pública**, deve ser **aplicada de ofício**.

Recurso Voluntário Provido

(Acórdão nº 3402-007.583 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 10711.728072/2013-85, Rel. Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Sessão de 30 de julho de 2020). (grifou-se)

⁵ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

(...)

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

(...)

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

(...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Diante do exposto, acolho os embargos de declaração para sanar a omissão apontada, com efeitos infringentes, apenas para reduzir de ofício o percentual da multa qualificada lançada de 150% para 100%, com base nas alterações promovidas pela Lei nº 14.689, publicada em 20 de setembro de 2023.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green